



© Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi

ISSN: 1303-5134
www.insanbilimleri.com

Cilt: 4 Sayı: 1 Yıl: 2007

KÜRESELLEŞME VE ULUSLARARASI KURULUŞLARIN ULUS-DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİNE ETKİLERİ

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE*
Özay ÖZPENÇE**

Özet

Ulus devletin egemenlik gücünün göstergelerinden biri olan maliye politikası uygulamaları küreselleşmeyle birlikte değişime uğramıştır. Özellikle, “vergileendirme yetkisi” üzerindeki bu değişim uluslararası kuruluşların etkisiyle daha farklı bir boyut kazanmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde egemenlik ve vergileendirme yetkisi kavramları üzerinde durulmakta, ikinci bölümde ise vergileendirme yetkisinin sınırlandırılması kavramı incelenmektedir. Son bölümde seçilmiş bazı uluslararası kuruluşların, vergileendirme yetkisi kapsamında, Türkiye’ye yönelik gönüllü veya zorunlu uygulanması öngörülen düzenlemeleri değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergileendirme Yetkisi, Egemenlik, Uluslararası Kuruluşlar, Ulus-Devlet

EFFECTS OF GLOBALIZATION AND INTERNATIONAL ORGANIZATIONS TO TAXATION AUTHORITY OF NATION-STATE

Aylin İDİKUT OZPENCE
Ozay OZPENCE

Abstract

The fiscal policy activities, one of the indicators of the Nation state power, has been changed with the globalisations. In particular the change on "the taxation authority" has gained a more diverse dimension. In the first part of the study the emphasis has been given to the concepts of the sovereignty and taxation authority and in the second part the concept of the restriction the taxation authority has been examined. In the last part the arrangements which are presumed voluntary or compulsory towards Turkey by some selected international organizations are being assessed in terms of taxation authority.

Keywords: Taxation Authority, Sovereignty, International Organizations, Nation-State

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ozay.ozpence@deu.edu.tr, <http://oozpence.pamukkale.edu.tr>

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, aylin.ozpence@deu.edu.tr

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi

I- GİRİŞ

Küreselleşme olgusu ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel vb. her alanda olduğu gibi, vergilendirme alanında da etkili olmuştur. Ulus devletlerin egemenlik güçleri hem mali hem de politik açıdan sahip oldukları uygulama yetilerine göre belirlenmektedir. Mali açıdan sahip oldukları egemenlik yetkisini dolaysız ve etkin kullandıkları araçlardan birisi de vergileme güçleridir. Vergilemedeki bu yetki gücü devletlerin bağımsızlıklarının en önemli göstergelerinden biridir.

Devletlerin sürekli değişen dünya düzeni içerisinde gelişime ayak uydurma ve kalkınma çabaları ülkeleri diğer devletlerle ve özellikle çalışmanın konusunu oluşturan uluslararası kuruluşlarla uzun dönemli ilişki içerisine girme gereksinimi doğurmuştur. Hızla gelişen dünya ekonomik sistemine yakınlaşmak ve takip edebilmek için kabul edilmek zorunda kalınan bu ilişkiler ülkelerin hem ekonomik hem de politik konularda fikir alış-verişinde bulunmalarını ve üye olunan uluslararası kuruluşun önermeleri doğrultusunda hareket etmeleri sonucunu doğurmaktadır.

Uluslararası kuruluşlar, bağlı olunan ülkelere mali açıdan özellikle bir gelir unsuru olan vergilendirme yetkisi üzerinde de çeşitli önermelerde bulunmakta ve düzenlemelerde bulunmalarını talep etmektedir. Çünkü ilişkinin devamı ülkenin etkinliğine ve uygulamaların başarısına bağlı olabilmektedir. Ulus devletlerin en önemli egemenlik gücü olan vergilendirme yetkisi ise uluslararası kuruluşların önermeleri sonucu değişiklik gösterebilmekte ve etkilenmektedir. Çatışma olarak nitelendirilebilecek bu etkileşimde ise devletler bu yetkilerini devretmek istememekte ve egemenlik güçlerini koruma durumuna geçebilmektedirler.

Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını kendilerini belirledikleri ölçüde mali egemenliklerine sahip olabilirler. Ancak, vergilendirme yetkisinin gönüllü veya zorunlu olarak sınırlandırılması söz konusu olabilmektedir. Söz konusu sınırlandırmalar uluslararası kuruluşlar tarafından olabileceği gibi devletler arası ikili ya da çoklu anlaşmalarla tarafından da kaynaklanabilir.

II- VERGİLENDİRME YETKİSİ

Egemenlik kavramı, kendinin üstünde hiçbir şey bulunmayan bir iktidarı tanımlamaktadır¹. Bu iktidara sahip olan tek güç ise devlettir. Çağan'ın yaptığı egemenlik tanımı da bu konuya dikkat çekmektedir²; “Devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet niteliğini kazandıran üstün emretme ve zorlama gücüdür.” İşte bu noktada devlet tek bir egemen güç olarak karşımıza çıkmakta ve bu güce dayanarak ülkesinde yaşayan gerçek ve tüzel kişilere emirler verebilmektedir.

1982 T.C. Anayasa'sının Egemenlik başlığı altındaki 6. Maddesi;

“Egemenlik kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.”

diyerek ulus devlet modelinin doğal bir yansıması olarak egemenliğin devri aşamasında yetkiyi sadece ulusal organlara vermiştir. Böylece soyut bir varlık olan devlet tüzel kişiliği, hukuken ve fiilen somut bir içeriğe kavuşmaktadır. Güçler ayrılığı prensibine göre, devlet niteliği taşıyan her siyasal

¹ Toni NEGRI, “Siyasal Alanın Krizi”, http://www.korotonomedy.net/otonomi/SAK_Negri.html, Erişim: 13.11.2006.

² Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 1.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

toplulukta yasama-yürütme-yargı olmak üzere üç temel organ bulunmaktadır³. Egemenliğin bu organlar tarafından kullanılması yetki paylaşımını göstermekte ve egemenliğin parçalanması anlamına gelmemektedir.

Devletler, toplumsal (kamusal) ihtiyaçların karşılanması amacıyla ekonomik, sosyal ve mali alanlarda bir takım faaliyetlerde ve müdahalelerde bulunmaktadır. Bu kapsamda devletlerin görevlerini ve fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri için çeşitli harcamalar yapmak durumundadır. Yapılan harcamaların karşılığı olarak devletler egemenlik güçlerine dayanarak ya da isteğe bağlı olarak kamu geliri elde etme yoluna gitmektedir. Vergi, borçlanma, para basma vb. şeklinde olan finansman yöntemleri ile harcamalar karşılanmaktadır.

Kamu gelirleri, devleti oluşturan fertler ve kurumlar başka bir deyişle onun hukuki ve iktisadi egemenliği altında bulunan kimseler arasında, belli kurallara göre dağıtılan mali yükümlerdir. Bu mali yükümler arasında vergi en sağlıklı kamu finansman aracıdır. Böylece değişen ve artan devlet fonksiyonlarına bağlı olarak vergilerin de kamu gelirleri içinde ki yeri ve önemi gün geçtikçe artmaktadır. Sonuçta, bir yandan, sürekli artış gösteren kamu harcamalarını karşılamak üzere giderek daha fazla ve etkili vergi toplama ihtiyacı doğarken; bir yandan da tahsil edilen vergilerle bazı ekonomik ve sosyal amaçların gözetilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyaçların bir sonucu olarak devletin egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisini kullanması, bu yetkiyi devretmesi ve yetki paylaşımı konuları önem kazanmaktadır⁴. Devletin gelir ve harcama yetkisini egemenlik gücüne dayanarak elinde bulundurması “mali egemenlik” olarak tanımlanabilir.

Egemenliğin tamamlayıcısı ve ayrılmaz bir parçası olan mali egemenlik, devlet egemenliğinin varlık koşulu olmasının yanı sıra, onun sürekliliğini sağlamakta ve yürütmektedir. İç hukuk bakımından mali egemenlik, devletin ülke sınırları içinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, kamu mallarını yönetme yetkilerine sahip olmasıdır. Bu yetkileri kendi organları ve örgütleri aracılığı ile ve özgürce kullanan bir devlet mali egemenliğe sahip bir devlettir.

Uluslararası alanda ise mali egemenlik, devletin diğer devletlere karşı bağımsız ulusal mali politika saptama ve izleme yetkisidir. “Egemen eşitliği ilkesi” gereğince mali egemenliğin niteliği, bütün devletler için aynıdır. Burada şunu belirtmek yerinde olacaktır; mali egemenlik de doğal olarak sınırsız değildir, aksine devlet egemenliğinin tabi olduğu sınırlarla bağlıdır. Ait olduğu devlet yapısının koşullarını ve niteliğini taşıyan mali egemenlik, içerdiği yetkiler arasında kişi hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesi nedeniyle vergilendirme yetkisinin özel önemi bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerinde ki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir⁵.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre değişiklik göstermiştir. Klasik ekonominin devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi aynı egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetkidir. Liberal devlette ise vergilendirme karşılık ve mübadeleyle açıklanmaya çalışılmıştır. 19. yüzyılda ortaya çıkan kolektivist devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi fedakârlık ve ulusal görev kavramları ile açıklanmıştır. Çağdaş anlayış ise vergilendirme yetkisini devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır.

Vergilendirme yetkisi, dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi şeklinde sınıflandırılabilir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi; devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini

³ Mehmet Merdan HEKİMOĞLU, “Avrupa Birliği Hukuku ve 1982 Anayasası’na Göre Egemenlik”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:6, 2003, s. 37.

⁴ Zeynep ARIKAN, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 1994, s. 3.

⁵ ÇAĞAN, a.g.e., s. 3-4.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

içermektedir. Geniş anlamda ise, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamaktadır⁶.

Dar anlamda vergilendirme yetkisinde mali amaç güdülerek mali güç ilkesi esas alınmaktadır. Tam kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan dar anlamda vergilendirme yetkisinin kullanılması bu tür mal ve hizmetlerde bireysel faydayı ölçmenin zor olmasından kaynaklanmaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, dar anlamda vergilendirme yetkisini de kapsamakta ve sosyal ve ekonomik amaç güdülerek karşılık esasını dikkate almaktadır. Yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında vergiler ile birlikte harçlar ve diğer mali yükümlülüklerin kullanılması geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kullanılmasına bir örnek teşkil etmektedir.

Bu kapsamda Arıkan, vergilendirme yetkisini “Devletin egemenlik gücüne dayanarak ya da halktan aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere Anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesi” olarak tanımlamaktadır⁷.

III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Vergilendirme yetkisi, egemenliğin mali alandaki şekli olan mali egemenlikten oluşmaktadır. Sosyal devlet olarak karşımıza çıkan devlet için vergi alma, devlete yalnız haklar değil, uymak zorunda olduğu belli ödevler de yüklemektedir. Bu ödevler vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır⁸.

Vergilendirme yetkisi; anayasal ilkelerle, devletin yapısı ve örgütleniş biçimiyle ve bulunduğu uluslararası alanla sınırlandırılmaktadır.

3.1. Anayasal İlkelerle Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle devletin anayasasının temel ilkeleri ile sınırlıdır.

En genel anlamıyla, devletin kamu hizmetlerini karşılamak üzere kişilerden zora dayanarak aldığı ekonomik değerlere verilen ad olan vergi, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılabilecek müdahalenin önde gelen araçlarından birisidir. İşte bu nedenle, özünde devlet iktidarını sınırlandırmaya yönelik ilkesel düzenlemelerden oluşan anayasal metinler, vergisel konularda yapılacak müdahale koşullarını, kişilere güvence sağlayacak bir çizginin içine almaktadırlar.

Bu durum, Anayasalarda “yasada yazılı olmadan vergi alınmaz” kuralı altında şekillenmekte ve evrensel düzeyde “verginin kanunilik ilkesi” adını almaktadır. Verginin kanunilik ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır. Dolayısıyla devletin vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücünü ifade eden vergilendirme yetkisi, günümüzde kural olarak parlamentolar tarafından kullanılabilir. Pek çok ülkenin anayasasında vergilendirmenin temelini oluşturan ve bir verginin alınabilmesinin ilk koşulu olarak karşımıza çıkan “verginin kanunilik ilkesi” keyfi ve takdiri

⁶ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 33.

⁷ ARIKAN, a.g.t., s. 8.

⁸ A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Mali Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s. 136.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi

uygulamaları önlemek gibi bir amaçla, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan organa bağlayıcı bir çerçeve çizerken, diğer yandan da yürütme organının -yasal dayanağı olmayan- bir yönetsel işlemle veya yargı organlarının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerinin bulunmadığını göstermektedir⁹. Bu kapsamda vergilendirmede kanunilik ilkesi dar anlamda; vergilere ilişkin şekli ve madde düzenlemelerin kanunla konulmasını ve uygulanmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını öngörmektedir. Geniş anlamda ise; vergi dâhil mali mükellefiyet getiren tüm kamusal yüklerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmektedir¹⁰.

1982 Anayasasının Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi yukarıda bahsedilen vergilemede kanunilik ilkesini ortaya koymaktadır.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

1982 Anayasasının vergi ödevi ile ilgili 73. Maddesinin 1. ve 2. fıkraları dar anlamda, 3. ve 4. fıkraları ise geniş anlamda vergi kavramından hareket ederek vergilendirmenin ilkelerini anayasallaştırmışlardır. 73. Madde incelendiğinde Anayasal vergileme ilkelerinin genellik ilkesi, kamu giderlerinin finansmanına katkıda bulunulması ilkesi, vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, kanunilik ilkesi ve yürütme organının vergilendirme alanında yetkilendirilebileceği ilkesi şeklinde belirtildiğini görmekteyiz.

Bazı temel vergilendirme ilkelerinin anayasal hüküm altına alınmasının, demokratik, sosyal ve hukuk devleti olmanın önkoşulu olduğu ifade edilmektedir¹¹. Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğe sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanabilir. Hukuk devletinin tüm öğelerini içeren bir tanım vermek olanaksızdır; ancak hukuk devletinin yasal idare ilkesi, genellik ve eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, hukuki güvenlik ilkeleri (vergilemede belirlilik ve vergi yasalarının geriye yürütülemezliği gibi), başvurma hakkı ve yargısal denetim gibi belli başlı nitelikleri üzerinde durulmaktadır. Sosyal devlette ise; mali güce göre vergilendirme, gelir ve servetin vergilendirme yoluyla dağıtılması ve planlı kalkınma gibi kavramlar* ön plana çıkmaktadır.

Anayasa'nın 2. Maddesi Türkiye Cumhuriyetini “sosyal bir hukuk devleti” olarak nitelendirmiştir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması amacıyla uluslararası düzeyde çeşitli kuruluşlar ve birlikler ile ilişki içinde girmektedir.

⁹ Abdullah KÜTÜKÇÜ, “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:207, Kasım 1998, s. 127.

¹⁰ Mehmet TOSUNER, Ersan ÖZ, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan 2004, s. 23.

¹¹ Ersan ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 64.

* Ayrıntılı bilgi için bkz., ÖNCEL vd., s.39-57.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

3.2. Devletin Yapısı ve Örgütleniş Biçimine Göre Sınırlandırılması

Devletler vergilendirme yetkisini devletin yapısı ve örgütleniş biçimi içerisinde çeşitli şekillerde kullanmaktadır. Aşağıdaki şekilde de özetlendiği gibi, vergilendirme yetkisi, mutlak kısmi ve vergi sistemi içinde düzenleme olarak üç gruba ayrılmaktadır.

Şekil: Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri

Mutlak Vergilendirme Yetkisi	Kısmi Vergilendirme Yetkisi	Vergi Sistemi İçinde Düzenleme Yetkisi
<ul style="list-style-type: none">— Vergilendirme yetkisinin mutlak anlamda devri mümkün değildir.— Bu kullanım şeklinde sınırsız bir yetki kullanımı söz konusudur.— Bu kullanım şekline getirilen sınırlandırmalar nedeniyle günümüzde pek rastlanmamaktadır.	<ul style="list-style-type: none">— Vergilendirme yetkisi kısmen devredilebilir.— Bu tür yetki devri federal ve üniter devletlerde farklı birimler arasında olur.— Kısmi vergilendirme yetkisinin devri sisteminde devlet yasama yetkisini bütünüyle devretmez, ancak bazı vergilerin, tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini federe devlet ve mahalli idarelere devredilebilir.— Federe devletlere ve mahalli idarelere devletçe belirlenmiş belli sınırlar altında oran belirleme yetkisi devredilebilir. Yetki kullanımı farklı birimler arasında olur. <div><div>Federal Devletlerde</div><div>►Federal Devlet ►Federe Devletler ►Mahalli İdareler</div></div> <div><div>Üniter Devletlerde</div><div>►Merkezi Devlet ►Mahalli İdareler</div></div> <ul style="list-style-type: none">— Federal ve Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi bazı mesleki ve dini kuruluşlara devredilebilir.	<ul style="list-style-type: none">— Federe devletlere ve mahalli idarelere belli bazı vergilerin matrahlarını, oranlarını belirleme yetkisi devredilebilir.— Federe devletler ve mahalli idareler bu yetkiyi sadece kendi sınırları içinde ve farklı bir şekilde uygulayabilirler.

Kaynak: ARIKAN, a.g.t., s. 11.

Vergilemenin kanunilik ilkesi gerek federe gerekse üniter devletlerde kabul edilen bir ilke olmaktadır. Sadece bu kuralın istisnası olan yürütme organının vergilendirme yetkisinin kapsamı her devlette farklılık göstermektedir. Bu yetkinin kanunla kullanılması idarenin keyfi işlemlerinin önlenmesi ve kişilerin hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması bakımından önemlidir. Yürütme organının, yasama organının belli sınırlar içinde tanıdığı hareket serbestliği şeklinde ortaya çıkan kısmi bir yetki yani kanunen belirlenen sınırlar içinde düzenleyici işlem yapma yetkisi bulunmaktadır¹².

3.3. Uluslararası Alanda Sınırlandırılması

Küreselleşme, uluslararası alanda birçok değişimi beraberinde getirmektedir. Ekonomik açıdan bakıldığında işgücü ve sermaye hareketliliği bu değişimin başında gelmektedir ve devletler arasında

¹² Abdullah TEKBAŞ, “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:172, Ocak 2003, s. 129.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

yetki çakışmasını gündeme taşımaktadır. Bilindiği üzere, devlet vergilendirme yetkisini ülke sınırları içerisinde kullanmaktadır. Ancak uluslararası ilişkiler ile birlikte vergilendirme yetkisi de çakışmaktadır¹³.

Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmakla beraber, Uluslararası Vergi Hukuku ve Devletler Hukuku'nun yakın ilişkileri sonucu mutlak olan vergilendirme yetkilerine uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırmalar getirilmektedir.

Herhangi bir devlet siyasi sınırları içinde bulunan bütün şahıslara vatandaş olup olmadığına bakmasızın kendi kanunlarını uygulayabilmektedir. “kanunların mülkiliği prensibi” denilen bu duruma göre, devletin tek tarafı olarak koyduğu bir takım alacak hakları olduğuna göre, mükellefiyetlerin tabi olacakları kanunlar, o alacak haklarının doğduğu yer olarak kabul edilmektedir. Yani, vergiyi doğuran olay hangi ülke sınırları içerisinde meydana gelmişse o ülke kanunlarına tabi olması gerekmektedir¹⁴. Herhangi bir devletin kendi vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını sınırları içerisinde ve sınırları dışında kullanmasına da “kanunların şahsiliği prensibi” denilmektedir. Söz konusu bu ilkeler yanında yasaların ülke aşıcı etkileri bakımından devletin takdir hakkının “yetkinin belirli bir devlete tanınmasını adil ve makul kılacak ölçüde, devletin söz konusu olaylara yakın, doğrudan, esaslı bir ilgisinin bulunması” esasıyla sınırlandırılması gerekir. Bu da “etki ilkesi” çerçevesinde değerlendirilmektedir. Etki ilkesi kapsamında, bir devlet başka bir devlet ülkesinde meydana gelen ve kendi ülkesinde önemli oranda etki doğuran veya doğurması istenen olaylar hakkında kural koyabilmektedir, ancak bu yetki kullanımının makul olması şarttır¹⁵. Devletin vergi kanunlarına sözkonusu prensiplere göre uygulaması halinde ortaya çıkan ve çifte vergileme sorunu, ikili anlaşmalarla karşılıklı olmak üzere ya ülkelerin kendi vatandaşlarını vergilendirmesi veya yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerinden alınan vergilerin mahsubu imkânı ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır¹⁶.

Türkiye'nin artan uluslararası ekonomik ilişkileri neticesinde çeşitli uluslararası kuruluş, birlik ve devletlerle usulüne göre yapılan andlaşmaların vergi ile ilgili hükümleri de vergi kanunu niteliği taşımaktadır.

1982 Anayasası 90. Madde;

“Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak adlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

¹³ Daniel DEAK, “Right To Right Tax Laws”, **Intertax**, Volume:28, Issue:3, 2000, p. 112.

¹⁴ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., Ankara, 1953, s.54.

¹⁵ Billur YALTI, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları: 357, İstanbul, 2003, s.63-64.

¹⁶ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir, 2006, s. 16.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7.5.2004-5170/7 md.)Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”

90. Maddenin son fıkrasında, “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne başvurulamaz.” denilmekle, Türk hukuk düzeninde andlaşmaların ayrıcalıklı bir statüde olmak kaydıyla yasa gücünde, kendiliğinden ve doğrudan uygulanabilir karakterde olduğuna işaret edilmiştir. Mademki, andlaşmaların Anayasaya aykırılığının ileri sürülmesi mümkün değildir, o halde yasaların tersine Anayasaya aykırı olsalar dahi uygulanmak zorundadırlar. Bu özellikleri dolayısıyla uluslararası andlaşmalar ulusal hukuk kurallarına göre üstün bir konumda bulunurlar ve ulusal yargı yerlerince özellikle ve öncelikle uygulanmaları gerekir¹⁷.

Vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan en önemli sorun olan çifte vergileme ise özellikle aynı kişiden, aynı konu üzerinden birden fazla devletin vergi almak istemesiyle ortaya çıkmaktadır. Çifte vergileme, karşılıklı andlaşmalarla ya tamamen ortadan kaldırılmakta ya da sınırlı vergilendirme ile soruna çözüm getirilmeye çalışılmaktadır. Bir takım vergi ilişkilerinde de karşılıklı olarak muafiyetler getirilmiştir. Diplomat muaflığı bunun en güzel örneğini oluşturmaktadır¹⁸.

Çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler iki temel yöntem kabul etmektedir. Birinci yöntem olan mahsup yönteminde, ülke içinde ikametgâhı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği geliri toplamayı ve beyan etmesidir. İkinci yöntem olan istisna yöntemi ise, yalnızca ülke içinde elde edilen gelirin beyan edilmesi üzerine kuruludur. Dünyada hemen bütün devletler birinci kuralı esas alarak vergi sistemlerini oluşturduğundan, yurt dışında elde edilen gelirlerin hem kaynak hem de mukim devlette vergilendirilmesi kendini göstermekte ve çifte vergileme kaçınılmaz olmaktadır. Bu sorunu çözmek üzere devletler aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar ve yabancı ülkede ödenen vergi hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

Türkiye’de ki Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkân verdiğinden, Türkiye’de ikamet edenler açısından herhangi bir çifte vergileme problemi söz konusu değildir. Ancak Türkiye’de faaliyette bulunan ve ikametgâhı bir başka ülkede bulunanlar açısından, aynı gelir unsuru için, hem Türkiye’de hem de kendi ülkesinde iki defa vergi ödemek kaçınılmazdır¹⁹.

Devletler, uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi önlemek için ya tek taraflı olarak ya da iki taraflı olarak vergilendirme yetkilerini vergi kanunlarına koydukları hükümlerle sınırlandırarak andlaşmalar imzalamaktadırlar. Söz konusu andlaşmalar tek taraflı olabileceği gibi ikili ve çok taraflı olabilir.

Tek taraflı tedbir ve araçlar, *dış ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirimi, dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulü ve dış ülkelerde elde edilen gelirlerin vergiden istisna edilmesi* şeklinde üçe ayrılmaktadır. Birinci tedbir ve araçta, dış ülkelerde ödenen vergi, bildirilen matrahtan gider olarak düşülebilmekte ve böyle çifte vergilendirme bir ölçüde ortadan kaldırılmak istenmektedir. Bununla birlikte, yabancı ülkeden ödenen vergi oranı sıfır olmadıkça söz konusu tedbir ve araç yabancı gelir üzerinde ek bir

¹⁷ HEKİMOĞLU, a.g.e., s. 42.

¹⁸ TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s. 6.

¹⁹ Murat SEMERCİGİL, “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye’nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:21, Mayıs 1983, s. 53.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

vergi rolü oynamakta ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak mümkün olmamaktadır. İkinci tedbir ve araçta ise – ki buna “tek taraflı mahsup” denilmektedir – herhangi bir vergi anlaşması olmadan, bir devlet tek taraflı olarak yurt dışında ödenen verginin kendi ülkesinde ödenecek vergiden mahsubunu kabul etmektedir. Yurtiçi vergi oranının yurtdışındaki orandan yüksek olması gerekmektedir ki bir mahsup söz konusu olsun. Son tedbir ve araçta ise – ki buna “istisna metodu” denilmektedir – bir devlet, dış ülkelerden elde edilen gelirleri ya kendi kanun hükümlerine veya iki taraflı andlaşmalara göre kendi vergisinden istisna etmektedir. Böyle bir istisna bütün gelir unsurlarına değil, sadece yabancı iş yerinin ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelerden elde ettiği temettüleri ve ücretlere uygulanmaktadır²⁰.

İki taraflı ve çok taraflı tedbir ve araçlarda ise devletler, uluslararası hukuk kurallarına göre çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır²¹. Söz konusu olan uluslararası vergi andlaşmaları daha öncede değinildiği üzere anlaşmazlık durumlarında uluslararası hükümleri kabul ettiğinden ilgili kanundan daha üstün bir nitelik taşımaktadır (Anayasa 90. Madde)²².

IV. ULUSLARARASI KURULUŞLARDA VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergilendirme yetkisi, demokratik rejimin işleyişinde olduğu kadar doğmasında da önemli bir rol oynamıştır. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırmak amacıyla başlamıştır. İngiltere’de Magna Carta ile başlayan bu savaşım, kralın vergileme iktidarının halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentolar yararına sınırlandırılması ile sonuçlanmıştır. Siyasal tarih parlamentoların kazandıkları ilk yetkinin vergileme alanında olduğunu ortaya koymaktadır.

Anayasalara vergi ile ilgili hükümler konması sadece tarihi nedenlere dayanmamaktadır. Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırları ve koşulları anayasal kurallara bağlanarak kişilere güvence verilmektedir²³.

Bir devletin vergilendirme yetkisi, daha öncede bahsedildiği üzere, belirli sınırlandırmalarla karşı karşıya gelmektedir. Ülkelerin vergilendirme çakışması olarak da nitelendirebileceğimiz çifte vergilendirme gibi uluslararası sorunun temelinde ekonomik faaliyetlerin giderek artan uluslararası niteliğine karşın; vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatmaktadır. Her ülke kendi egemenlik sınırları içinde ayrımcılık yapmama ve yabancı diplomatları vergiden muaf tutmak gibi birkaç temel sınırlama dışında hiçbir engel olmaksızın istediği şekilde bir vergi düzeni kurma gücüne egemenlik hakkına dayanarak sahiptir²⁴. Ancak küreselleşme süreci ile devletlerin mali egemenlik haklarının bir kısmı hem teknolojik gelişme hem de sistemin yaşadığı ve çok fazla ülkenin etkilendiği krizlere bağlı olarak kısıtlanmakta ya da kısmen bu hakkın dolaylı olarak devredilmesine neden olmaktadır. Ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisi uluslararası alanda ülke çıkarları doğrultusunda ve

²⁰ Selahattin TUNCER, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 23-26.

²¹ Osman PEHLİVAN, **Uluslararası Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2002, s. 38-39.

²² TUNCER, a.g.e., s. 27.

²³ Nami ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, 1984, s.171.

²⁴ A. Bayazıt BALCI, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:263, Temmuz 2003, s. 5.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

belirli ilkeler çerçevesinde belirlenmekte, yasalarla tek taraflı olarak ya da uluslararası vergi anlaşmalarıyla veya uluslararası bütünleşmelere katılma yoluyla sınırlandırılmaktadır²⁵.

Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içerisinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından “vazgeçilmesi” ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara “devredilmesi” şeklinde olabilir. Söz konusu sınırlandırmanın yoğunluğu ise bütünleşmenin niteliği ve amaçlarına göre farklılık göstermektedir. Başlıca ekonomik bütünleşme çeşitleri olan, serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik birlik ve ekonomik ve parasal birlikte, devletler egemenliklerini ve buna koşut olarak vergilendirme yetkilerini sırasıyla artan yoğunlukta sınırlandırmaktadırlar. Şöyle ki; üye devletler serbest ticaret bölgesinde vergilendirme yetkilerini sadece birbirlerine karşı koyacakları gümrük vergileri açısından sınırlandırdıkları halde gümrük birliğinde buna ek olarak birliğe üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulamaktadırlar. Ortak pazarda ise üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında serbest dolaşımı sağlanmaya çalışılmaktadır. Ekonomik birlikte ortak bir ekonomi politikası izlenerek üye devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır. Son aşama olan ekonomik ve parasal birlikte de; ekonomik bütünleşmenin en ileri safhası olarak üye devletlerin vergilendirme yetkileri daha fazla sınırlandırılmaktadır²⁶. Siyasi birlik aşamasında ise devletlerin bütünleşmesi kavramı değişmekte ülkeler bir federal ya da farklı bir yeni ülkenin üyesi olmaktadır ve dolayısıyla vergilendirme yetkisi oluşan yeni sisteme ait olmaktadır.

4.1. Uluslararası Kuruluşlara Göre Vergilendirme Yetkisi

Globalleşen dünya ekonomik düzeni içinde bir ülkede meydana gelen gelişmeler sadece o ülkeyi değil, o ülkenin ekonomik bağlantısı olan ülkeler yoluyla tüm ekonomileri etkiler bir hal alabildiğinden uluslararası kuruluşların ülkelerin iyi yönetilmelerine olan ilgisi son yıllarda artan bir yoğunluk kazanmıştır.

Kuruluşların tamamının, ülkelerin iyi yönetilmelerine olan yaklaşımları ekonomik alandadır. Kuruluşlar arzu eden ülkelere ekonomik yönetimde danışmanlık yapma işlevlerinin, politik alanı içine almadığını özellikle vurgulamaktadırlar. IMF ve Dünya Bankası'nın konuya yönelik yaklaşımları tüm ekonomiye odaklı iken OECD daha çok kurumsal yönetimin iyileştirilmesi üzerine yoğunlaşmıştır. Ancak sonuç olarak tamamı özel sektörün daha rahat, kuralları belli ve adil bir ortamda çalışabilmesini, serbest piyasa ekonomisinin işlerliğinin artırılmasını hedeflemektedir²⁷.

Günümüzde devletler ekonomik, siyasal, askeri vb. ortak amaçlarını gerçekleştirebilmek için uluslararası kuruluşlar kurmaktadır. Bu kuruluşlar giderlerinin karşılanması üye devletlerin mali katkıları ile yapılmaktadır. Uluslararası kuruluşlarda genel uygulama, üye devletlerin kuruluş giderlerine kuruluşun hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Üye devletlerin ödeme güçleri, ulusal gelirlere ve nüfusa göre belirlenmektedir.

Uluslararası kuruluşların üye devletlerden ödeme güçlerine ve hizmetlerden yararlanma derecelerine bakılmaksızın mali katkı sağlamaları geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak nitelendirilmektedir. Üye devletlerin mali katkıları herhangi bir uluslararası kuruluşta çok sınırlı bir özerklik vermekte ve kuruluşun üyelerine siyasal ve mali bağımlılığı söz konusu olmaktadır. Bazı uluslararası kuruluşlara ise üye devletler tarafından dar anlamda vergilendirme yetkisi devredilmiştir. Vergilendirme yetkisi üye devletlerin mali katkılarından farklı olarak, kuruluşu büyük ölçüde mali özerklik vermektedir.

²⁵ Erhan GÜMÜŞ, “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005, s. 126-127.

²⁶ ÖNCEL vd., a.g.e., s. 64.

²⁷ Türkiye Bankalar Birliği, <http://www.tbb.org.tr/turkce/rapor.doc>, s. 1, Erişim: 25.10.2006.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

Bilindiği üzere, mali özerklik de bir kuruluşun uluslarüstü olma niteliğini belirleyen öğelerden en önemlisidir. Bu kapsamda çok az sayıda uluslarüstü kuruluşun tam olarak vergilendirme yetkisinin olduğu söylenebilir. Böyle bir kuruluşa verilebilecek en güzel örnek 06.06.1967 tarihinde Uganda, Tanzanya ve Kenya arasında kurulan fakat başarıya ulaşamayan Doğu Afrika Topluluğu'dur²⁸.

Uluslararası kuruluşların tamamen bir mali özerkliğe sahip olarak vergilendirme yetkisini sınırlandıramayacağı, uygulamada ise sadece Avrupa Birliği (AB) gibi ulusüstü (uluslarüstü) bir ekonomik ve parasal birliğin mutlak bir vergilendirme yetkisine sahip olacağını belirtmek yerinde olacaktır. Burada dikkate değer husus ise, söz konusu vergilendirme yetkisinin özellikle Katma Değer Vergisi (KDV) gibi dolaylı bir vergide gerçekleştirildiği ancak mali egemenliğin bir görüntüsü olan dolaysız vergilerde yetkinin devredilmesinin ulus devletlerin egemenlik hakkına bir müdahale niteliği taşımasından dolayı somut anlamda henüz bir girişimin başlatılamadığı görülmektedir.

AB tarama süreci kapsamında Kasım-2006 yılında yayımlanan ilerleme raporunda, Türk Vergi Sistemi'nin genelde müktesebat ile uyumlu olduğu, ancak KDV ve ÖTV'de kapsam, yapı ve oranlar ile ilgili sorunları ve alkol ve tütün ürünlerinde ki ayrımcılığın giderilmesi gerektiği vurgulanmıştır²⁹. Bu verilen örnek AB'nin vergilendirme yetkisinde Türkiye'ye tavsiye nitelikli görevlerin nasıl verildiği açıkça görülmektedir.

Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan özellikle ulus devlet kavramının yitirilmesi şeklinde görülen sorunlar aslında devletlerin mali egemenlik haklarını yitirmek istememelerinden kaynaklanmaktadır. Esasen her devletin kendi sınırları içinde sınırlı ya da sınırsız bir şekilde – ki bu da söz konusu ülkenin gelişmişlik düzeyine göre değişmektedir – vergilendirme yetkisini uluslararası bir boyuta nasıl yerleştireceği sorunu ya da sorusudur. Burada da karşımıza küresel vergi sorunları gelmektedir.

Ekonomik, siyasi, kültürel vb. etmenlerin küresel boyutta kimin, kimlerin veya hangi ülkenin, ülkelerin lehine olacağı uluslararası ilişkiler çerçevesinde yer bulacaktır. Üretim faktörlerinden olan sermayenin, emeğin ve teknolojinin uluslararası hareketliliği, söz konusu faktörlerden elde edilecek gelirlerin nasıl ve kimin vergilendireceği sorununu da beraberinde getirmiştir. Özellikle uluslararası çifte vergilendirme, elektronik ticareti (e-ticaret) vergilendirebilme, finansal spekülasyonların vergilendirilmesi, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, offshore (kıyı) bankacılığı ve son olarak vergi rekabeti küresel vergi sorunlarını oluşturmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında, seçilmiş bazı uluslararası kuruluşların küresel vergi sorunları hakkında yaptıkları çalışmalar incelenecektir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF) ile olan yoğun ekonomik ve mali ilişkiler sebebiyle bu kuruluşun vergilendirme yetkisi üzerinde ağırlık olarak durulacaktır.

4.1.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

OECD, 14 Aralık 1960 tarihinde Paris Andlaşması ile kurulmuştur. Paris Andlaşması'nın 1. maddesinde de üç temel amacı şu şekilde belirlenmiştir³⁰:

- Üye ülkelerde kendi kendine yeterli en yüksek ekonomik gelişme ve istihdamı sağlamak, bu esnada mali istikrarı korumak,
- Üye olan ve olmayan ülkelerde ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak,

²⁸ ÇAĞAN (1982), a.g.e., s. 11-12.

²⁹ Adnan NAS, "2007'ye Girenler Ekonomide Gelişmeler ve Türk Vergi Rejimi", PWC Türkiye V. Çözüm Ortaklığı Platformu, Aralık 2006, s.7, <http://www.vergiportali.com/doc/21122006ANSUNUM.pdf>, Erişim:14.01.2006.

³⁰ KOSGEB, **OECD'nin Yapısı ve Üyesi Ülkelerin Bilgi Profilleri**, Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkez Müdürlüğü, Mart 2004, Ankara, s. 5.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

— Dünya ticaretinin uluslararası taahhütler çerçevesinde ve ayrımcı olmayan bazda gelişmesine yardımcı olmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla Vergi Andlaşması modeli oluşturan OECD, devletlerin vergileme konusunda karşılaştıkları zorlukları ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. OECD modeli yedi bölümden oluşmaktadır³¹:

- 1- Andlaşmanın Kapsamı; andlaşmanın uygulanacağı vergiler ile devletler bu bölümde tanımlanmaktadır.
- 2- Tanımlar; bu bölümde andlaşma bakımından mukim ve işyeri gibi kavramlar tanımlanmaktadır.
- 3- Gelirin Vergilendirilmesi; çeşitli gelir unsurlarının tanımlanması ve hangi devletin vergilendirme yetkisine tabi oldukları bu kısımda ele alınmaktadır.
- 4- Servetin Vergilendirilmesi; servetin vergilendirildiği ülkeler bakımından vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğu belirlenmektedir.
- 5- Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri; bu bölümdeki hükümler mahsup veya istisna yöntemlerini düzenlemektedir.
- 6- Özel Hükümler; bilgi değişimi, karşılıklı anlaşma usulü gibi çifte vergilendirmenin diğer meseleleri burada ele alınmaktadır.
- 7- Son Hükümler; andlaşmanın yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkışına ilişkin kurallar bu bölümde düzenlenmektedir.

Uluslararası anlaşma niteliğindeki ikili vergi anlaşmaları kanun niteliğindedir ve uygulamada mevzuata göre öncelik taşımaktadır. Yani vergi kanunuyla bir vergi anlaşması arasında bazı farklılıkların bulunması durumunda vergi kanunu değil vergi andlaşması hükümleri uygulanmaktadır. Bu kapsamda OECD Örnek Vergi Andlaşması adı üstünde uluslararası bir andlaşma niteliğinde değil, üye ülkeler tarafından kabul edilmiş bir tavsiye niteliğindedir.

Söz konusu Vergi Andlaşması'nda genel kural, yurtdışı kazançların yerleşim ülkesinde vergilendirilmesi; buna karşılık kaynak ülkede herhangi bir vergilendirme yapılmamasıdır. Bazı durumlarda vergilendirme yetkisi tek başına kaynak ülkeye tanınabilmektedir³². OECD üyesi ülkeler çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla kendi aralarında OECD'nin hazırladığı Andlaşmayı örnek alarak ikili andlaşma yapma yoluna gitmişlerdir.

Türkiye, bu Andlaşmayı benimsemediği için OECD üyesi diğer devletlerle uzunca bir süre az sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ve OECD'nin hazırladığı andlaşmayı ikili andlaşmalarında örnek olarak kullanmamıştır. Çünkü bu andlaşmalarda gelişmiş ülkelerin çıkarları açısından bakılmış, dolayısıyla vergilendirmede yerleşiklik ilkesi üzerine ağırlık verilmiştir. Türkiye'de Maliye Bakanlığı çifte vergilendirmeyi önleme andlaşmalarına temel olmak üzere bir andlaşma modeli hazırlamıştır. Türkiye Avusturya ve Norveç ile gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önleme andlaşması imzalamış ve bu andlaşmaların yasa ile onaylanmaları uygun bulmuştur. Bu andlaşmalarla Türkiye Cumhuriyeti andlaşmaların düzenleme alanına giren konular bakımından vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır. Örneğin her iki andlaşma ile de (iki Andlaşmada da M.6) gayrimenkul sermaye iratlarının, malların bulunduğu akit devlette

³¹ Billur YALTI SOYDAN, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım, Yayın no:581, İşlet. Ekon. Dizisi:55, İstanbul, Temmuz 1995, s. 44.

³² A. Bayazıt BALCI, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III", **Vergi Dünyası**, Sayı:265, Eylül 2003, s. 15-18. Ayrıntılı bilgi için bkz: OECD, **The 2005 Update To The Model Tax Convention**, 15 March 2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf>, Erişim:17.10.2006.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

vergilendirilmesi kabul edilerek Gelir Vergisi Kanunun bu konuya ilişkin hükümlerine (M.70–74,123) Andlaşmaların kapsamı açısından değişiklik getirilmiş olmaktadır³³.

OECD'nin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda da vergi otoritelerine yol göstermesi açısından bir takım vergilendirme ilkeleri ortaya konulmuştur³⁴:

- Tarafsızlık: Elektronik ticaret ilave ayrımcı ve eşit olmayan vergilere tabi olmamalıdır.
- Verimlilik: Vergi mükellefiyetlerinin uyum, idarelerinin yönetim maliyetleri mümkün olduğu kadar azaltılmalıdır.
- Kesinlik/Belirlik ve Basitlik: Vergi kuralları mükelleflerin ödevlerini yaparken anlayabileceği gibi açık olmalıdır.
- Etkinlik ve Adillik: Vergi toplama çabaları, gerekli ve yeterli vergi gelirini sağlayacak şekilde sonuçlanmalı ve vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik adımlar atılmalıdır.
- Esneklik: Vergilendirme yöntemleri esnek ve gelecekteki ticareti yönlendirebilecek teknolojik ilerlemelere adapte olabilecek yapıda olmalıdır.

OECD ayrıca transfer fiyatlandırması konusunda bir rehber hazırlamıştır. Zararlı vergi rekabetinin önlenmesi için ise bir rapor hazırlanmış, bu raporda ulusal vergi sistemlerinin ciddi tehditlerle karşı karşıya olduğu ifade edilmiş ve bu bağlamda uluslararası işbirliğine dayalı önlemlerin alınması gerektiği belirtilmiştir³⁵, bu konuda öneriler ve iki taraflı anlaşmalar yapmak suretiyle gösterilecek çabaların yetersiz olduğu vurgulanmıştır³⁶.

4.1.2. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)

30 Ekim 1947 tarihinde Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Andlaşması (GATT) 23 ülke arasında imzalanmıştır. Ülkeler arasındaki gümrük politikalarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesini ve tüm üye ülkelere eş ticaret olanaklarının sağlanmasını amaçlayan GATT dünya ticaretinin %80'inden fazlasını denetimi altında bulundurmaktadır. Serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılması amacıyla imzalanan GATT yerini 01.01.1995 tarihinden itibaren DTÖ'ye bırakmıştır³⁷.

GATT, dört temel prensip üzerine inşa edilmiştir. Bunlar³⁸;

- En Çok Kayrılan Ülke Kuralı: Bir üye ülke, herhangi bir ülkeye tanıdığı elverişli bir rejimi koşulsuz olarak tüm üye ülkelere uygulamak zorundadır
- Ulusal Muamele Kuralı: İç pazara ilişkin düzenleme ve uygulamalar yönünden ithal ve yerli mallar arasında ayırım yapılmamasını öngörmektedir.

³³ ÖNCEL vd., a.g.e., s. 62.

³⁴ Fatih SARAÇOĞLU, *Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2006, s. 81-82.

³⁵ Jakob B. GROSS, "OECD Defensive Measures Against Harmful Tax Competition Legality Under WTO", *Intertax*, Volume:31, Issue:11, 2003, p. 391.

³⁶ Özgür SARAÇ, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos 2006, s.190-193.

³⁷ Nurettin BİLİCİ, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 34-35.

³⁸ DTM, Çok Taraflı Ticaret Sistemi Ve DTÖ: Gatt Sistemi, <http://www.foreigntrade.gov.tr/anl/DTO/GATT-ILKE.htm#1>, Erişim: 09.10.2006.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

— Gümrük vergilerinin indirilerek konsolide edilmesi: Her üye ülkenin taviz listesinde yer alan oranlar bağlı oranlar (bound rates) olarak adlandırılmakta ve ülkeler, uygulamada söz konusu oranların üzerine çıkamamaktadırlar.

— Korumanın sadece gümrük vergileri ile gerçekleştirilmesi: Tarife dışı engellerin bazı istisnalar dışında tümüyle yasaklanmasını, tarifelerin de giderek azaltılmasını öngörmektedir.

DTÖ'nün kurucu üyeleri arasında yer alan Türkiye, iç onay prosedürünün tamamlanmasının ardından 26 Mart 1995 tarihinde DTÖ üyesi olmuştur. Yükümlülükler ise 01.01.1995 tarihinden itibaren geçerlidir. Türkiye'de ki dış ticaret mevzuatı, DTÖ anlaşmalarında belirtilen taahhüt ve yükümlülükler dikkate alınarak hazırlanmakta ve bunlar yerine getirilmektedir³⁹.

Türkiye'de sanayi ürünlerinde ve işlenmiş tarım ürünlerinin sanayi payında gereksinim duyulan koruma önlemleri Gümrük Birliği (GB), tarım ürünlerinde gereksinim duyulan koruma önlemleri (işlenmiş tarım ürünleri hariç) ise DTÖ anlaşması çerçevesinde belirlenmektedir. İthalat Rejiminde sanayi ve tarım sektörüne yönelik 2004 yılı için alınan kararlar aşağıdaki gibi özetlenebilir⁴⁰;

— Sanayi ve tarım ürünlerinin gümrük vergilerinde indirimde gidilmiştir.

— Gümrük vergisi askıya alınacak ürünler için ayrı bir liste çıkarılmıştır*.

— DTÖ'ye üyelüğimizin başladığı 1995 yılından 2004 yılına kadar % 24 düşürülmesi taahhüdünde bulunan tarım ürünleri gümrük vergilerinin, bu taahhüde yönelik olan son indirimi % 2,4 oranında gerçekleştirilmiştir.

— Bazı tarım ürünlerinin vergileri ise DTÖ taahhütleri seviyesine yükseltilmiştir.

— Bazı sanayi ürünleri ithalatında alınan gümrük vergileri sıfırlanmıştır.

Türkiye, ithalatında hassasiyet arz eden ve bu nedenle (GOÜ'lere tanınan**) tavan konsolidasyon*** imkanından yararlanan mallar (et, süt, tahıl ve şeker ürünleri) dışında bütün tarife pozisyonlarında 1 Eylül 1986'da geçerli olan tarife oranlarını indirimde esas almıştır.

Diğer yandan, Türkiye balıkçılık ürünleri hariç, tarım ürünlerinin tamamını DTÖ'ye konsolide etmiş ancak, AB'nin Ortak Gümrük Tarifesi(OGT) hadlerini en düşük tarife haddi olarak uygulama hakkını saklı tuttuğunu bildirmiştir⁴¹. Ayrıca ülkemiz ihracat için bütçesinden her yıl ayırmakta olduğu sübvansiyon harcamaları %24, teşvik edilmiş ihracat miktarı ise %14 oranında 10 yıl (gelişmekte olan ülkeler için devam etmektedir) içinde azaltılacaktır. İç desteklerde gelişme yolundaki ülkeler 10 yıllık bir sürede %13,33 oranında indirim yükümlülüğü altına girmişlerdir.

³⁹ İGEME, <http://www.igeme.org.tr/tur/sss/sss.htm>, Erişim: 12.01.2006.

⁴⁰ Uğur ÇIPLAK, M. Eray YÜCEL, "İthalatta Koruma Önlemleri ile Tarım ve Gıda Fiyatları", Araştırma Genel Müdürlüğü Çalışma Tebliği No: 04/01, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Ocak 2004, s. 20, ayrıntılı bilgi için bkz. 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete.

* Askıya alma uygulaması, AB bölgesi içinde üretilmeyen fakat imalat sanayinde girdi olarak kullanılan bazı maddelerde gümrük vergilerinin askıya alınması, yani sıfırlanması veya indirimde gidilmesi yoluyla maliyetinin düşürülmesi, böylece sanayicinin rekabet gücünün korunması anlamına gelmektedir.

** DTÖ Tarım Anlaşması çerçevesinde ülkeler statülerini kendileri belirlemektedirler. Sadece en az gelişmiş ülkeler "EAGÜ'ler" Birleşmiş Milletler kriterlerine göre belirlenmektedir. GOÜ statüsü, Türkiye'nin kendi tercihidir ve DTÖ tarafından kabul edilmiştir.

*** Gelişme yolundaki ülkelere daha önce GATT taviz listelerinde yer almayan ürünlerde 1986 yılı hadlerinden daha yüksek oranları konsolide ederek indirimde tabi tutabilmeleri imkanı tanınmasına "tavan konsolidasyon" denmektedir.

⁴¹ Ahmet AY, Sinem YAPAR, "Dünya Ticaret Örgütü Tarım Anlaşması ve Türkiye", Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13, Konya, 2005, s. 67.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

Ancak, tarım ürünlerinde ülkemizin iç destek miktarı %10'nun altında olması ve böylece “de minimis” kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle Türkiye tarım ürünlerinde uyguladığı iç desteklerde indirim taahhüdünde bulunmamıştır⁴². 2013 yılına kadar tarımsal desteklemelerin kaldırılması öngörülmektedir.

DTÖ’de vergilendirme yetkisi üye ülkelerin kendi inisiyatiflerindedir. Fakat uluslararası ticaretin düzenlenmesi için üye ülkelerin ikili ve çok taraflı anlaşmalarda belirli tarifelere uyulması gerekmektedir.

4.1.2. Dünya Bankası (DB)

1 Temmuz 1944 tarihinde kurulan Dünya Bankası’nın temel amacı, dünya üzerinde açlık ve fakirliğin ortadan kaldırılmasıdır. Bunun yanında dış borcu çok fazla olanlar ile orta gelir seviyesindeki ülkelere borç vererek bu ülkelerin durumlarını düzeltmeyi amaçlamakta, gelişmekte olan ülkelere de özel sektörü destekleyici programlar üretmektedir. Dünya Bankası’na üye olmanın başlıca şartı ise IMF üyesi ülke olmaktır⁴³.

Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF) gibi üye ülkeleri periyodik olarak incelememektedir. Çünkü Banka’nın IMF’de olduğu gibi bir genel gözetim görevi bulunmamaktadır. Ancak Banka’dan kredi kullanan veya Banka destekli bir yapısal uyum programı uygulayan üye ülkelerde genel bir inceleme yapılmaktadır. Söz konusu inceleme üye ülkenin makroekonomik yapısı, uygulanan ekonomik politikaları kapsar ve rapor haline getirilerek ülke ekonomik raporu olarak yayımlanmaktadır⁴⁴.

Bretton Woods ikizleri olarak adlandırılan DB ve IMF’nin ülkelerin vergilendirme yetkisi üzerinde dolaylı bir etkisi bulunmaktadır. Her iki kuruluş da gelişmekte olan ülkelerle özellikle 1980’li yılların başından itibaren yakın ilişkiler içerisine girmiştir. Bunalım yönetimi ve düzenleyici politikaların belirlenmesi konusunda ortak hareket etmeye başlamışlardır.

DB ve IMF borç alan ülkelere uluslararası alacaklıların çıkarına uygun bir şekilde makroekonomilerini yönlendirmeleri için zorlayabilir. Bu zorlama girişiminin nedeni ülkelerin kendilerine borçlu olmasıdır. Böylelikle dış borç faizini meşrulaştıran bir durum ortaya çıkmaktadır ki, bunu da borçlu ve az gelişmiş-gelişmekte olan ekonomilerin ulusal ekonomi politikalarını kendi gereksinimleri doğrultusunda sürdürmelerini engelleyerek yapmaktadır.

DB, IMF ve AB Türkiye’nin borçlu ve gelişmekte olan ülke olarak kabul edilmesinden dolayı bazı yasaların daha hazırlık aşamasında iken müdahalelerde bulunmaktadırlar (Şeker Yasası, Elektrik Piyasası Kanunu, Devlet İhale Kanunu gibi). Bu durum vergilendirme yetkisinde söz konusu üç kuruluşun Türkiye üzerinde ne kadar etkili olduğunu gösterir bir durumdur⁴⁵.

⁴² DTM, “VII. Türkiye’nin Uluslararası Entegrasyonlara Katılımı”,
<http://www.dtm.gov.tr/Ekonomi/75yilbk/trkulus.htm>, Erişim: 13.01.2006.

⁴³ S. Ridvan KARLUK, **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 239.

⁴⁴ KARLUK, a.g.e., s. 255–256

⁴⁵ Murat AYDIN, İsmail ŞİRİNER, “Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005, s. 108.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

4.1.3. Uluslararası Para Fonu (IMF)

DB ile aynı tarihte kurulan IMF'nin gözetim, borç verme ve teknik yardım olmak üzere üç temel görevi vardır⁴⁶. Bu üç görev şu şekilde açıklanabilir⁴⁷:

- Ekonomisi istikrarsızlık içinde olan dış ödeme açıkları veren ülkelere kısa süreli kredi sağlamak,
- Uluslararası parasal ilişkilerin düzenli ve uyum içinde olan gelişmesini denetlemek ve gözetlemek,
- Üye ülkelerin, uluslararası ticari bankalara veya resmi kuruluşlara olan ve ödenemeyen borçlarının ortaya çıkması durumunda, sorunun çözümü için aracılık yapma, yeni ödeme planları ve borç erteleme anlaşmaları hazırlamak,
- Yeni üstlenilen bir görev olarak, üye ülkelerdeki makro ekonomik ve yapısal uyum politikalarına destek sağlamak, dış ticaret ve kambiyo rejimlerinin liberasyonu ve rasyonelleştirilmesi gibi konularda üyelere teknik yardım ve eğitim hizmetleri sunmak,
- Üye ülkeleri dış ticaret politikalarını liberalleştirmeye özendirmek üzere çalışmalarda bulunmaktadır.

Genel olarak IMF'nin ülkelerin sorunlarının çözümüne yönelik yaklaşımında belirleyici olan birtakım noktalar vardır. İstikrar politikalarının temel amaçlarından birisi devlet bütçesindeki açığın kapatılması için kamu harcamalarının kısılması ve vergiler başta olmak üzere kamu gelirlerinin artırılmasıdır⁴⁸.

Bir ülkeye IMF tarafından “yeşil ışık” yakılabilmesi için, ilgili ülkenin IMF tarafından oluşturulan standart IMF paketini hazırlayacağı “niyet mektubu” kanalıyla Fon’a vermesi ve burada taahhüt ettiği politikaları IMF denetiminde uygulaması gerekmektedir. IMF tipi istikrar programlarının bazı temel özellikleri söz konusudur. Bunlar; para devaluasyonu, kamu harcamalarının azaltılması, kamu gelirlerinin artırılması, sıkı para politikası, fiyat kontrolleri ve ticaretin liberalleştirilmesi gibi uygulamalardır⁴⁹.

IMF'nin Türkiye ile olan ilişkileri 1947 yılında başlayıp 1980 yılından sonra ise ivme kazanmıştır. İlişkiler halen devam etmekte olup, 2009 yılında sona ermesi planlanmaktadır. Kredi ve borç ilişkisi içerisinde kuruluşa verilen taahhütler arasında vergi oranları ile ilgili önemli değişiklikler bulunmaktadır. IMF üyesi ülkelerin borç geri ödeme ve gözetim süresince kuruluş önerilerine sıkı şekilde bağlı olması beklenmekte, Türkiye’de bu uygulamaya bağlı kalmaktadır. Aşağıda ki tabloda 1999 yılından günümüze kadar maliye politikasına yönelik yapısal düzenlemeler verilmiştir.

Tablo: IMF’ye Taahhüt Edilen Maliye Politikasına Yönelik Yapısal Düzenlemeler

<ul style="list-style-type: none">- Gayrimenkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları üzerinde uygulanan stopaj %15’den %20’ye çıkartılacaktır,- Faiz ve repo gelirlerine uygulanan stopaj oranı %2 yükseltilecek,- Ücret ve maaş kazananların vergi dilimleri ve özel istisna miktarlarının artışı hedeflenen enflasyon oranıyla sınırlandırılacak,- KDV oranı %2 puan oranında artırılacak,- Akaryakıt fiyatlarının belirlenmesinde Hazine onayı gerekli olacak ve harçlar akaryakıt fiyatlarındaki değişikliğe bağlı olarak otomatik olarak ayarlanacak,- Tütün ve alkollü içecekler üzerinde KDV oranı artırılacak,

⁴⁶ IMF, <http://www.imf.org/external/work.htm>, Erişim: 07.10.2006.

⁴⁷ Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU, International Monetary Fund, World Bank, Eximbank, OECD, OPEC, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazpazartesi19.doc>, s.3, Erişim: 27.10.2006.

⁴⁸ Ibid, s.8.

⁴⁹ Ahmet ÖZEN, Özay ÖZPENÇE, “Osmanlı İmparatorluğu’nda ve Türkiye Cumhuriyeti’nde Borçlanma Politikaları ve Sonuçları”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:8, Sayı:100, Nisan 2006, s. 18.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

- 2000 yılı bütçesinin TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilecek,
- Peşin vergi uygulamasına 2001 yılında da devam edilecek,
- Kurumlar vergisi oranı artırılacak,
- Telefon ve doğal gazdan alınan KDV oranı yükseltilecek,
- 2001 yılı bütçesinin Bütçe Plan Komisyonunda kabul edilecek,
- Mayıs 2001 başında ATV artırılacak, KDV oranları yükseltilecek,
- Nisan 2001 itibarıyla sosyal güvenlik ödemelerine ilişkin minimum katkı yapısı yükseltilecek,
- 2001 yılı için Ek bütçe kabul edilecek,
- Vergi kimlik numaralarının yaygınlaştırılmasına ilişkin vergi düzenlemeleri yapılacak,
- Özel sektör vergi borçları stoku azaltılacak,
- Bakanlar Kurulu konsolide bütçe vergi gelirlerinden Büyükşehir belediyelerine ayrılan payın %4.1 seviyesine düşürülmesine ilişkin karar alınacak,
- Kamu kuruluşlarında istihdam edilen personele yönelik işten ayrılma kurullarının hayata geçirilmesine yönelik bir genelge yayımlanacak,
- Maliye Bakanlığı küçük çiftçilere yönelik DGD'ne yeterince kaynak ayırmak amacıyla ödenekler arası kaydırma yapmayı onaylayacak,
- 2002 yılı Şubat ayında ATV reel olarak artırılacak,
- 2002 Mart sonuna kadar Maliye Bakanlığı konsolide bütçeye tabi kuruluşların bölge müdürlüklerinin kapatılmasıyla sağlanacak tasarrufları belirleyecek ve bütçe ödeneklerinin bloke edilmesini sağlayacak,
- KİT'ler maliye düşürme talimatlarıyla uyumlu olarak bütçelerini onaylayacak,
- Emekli Sandığı ucuz ilaç alım programı Nisan 2002'de uygulamaya koyacak,
- KİT'ler yeni bedelsiz veya tarife altı fiyat uygulaması yapamayacak,
- Mali açığı kapatmak için 2003 yılında tütün mamulleri ve alkollü içecek fiyatları 0.25 milyar YTL vergi geliri sağlayacak şekilde artırılacak,
- 2003 yılı içinde Serbest Ticaret Bölgeleri'ndeki teşviklerin aşamalı olarak azaltılacak, coğrafi, sektörel ve diğer yatırım teşvikleri de en aza indirilecek,
- 2003 yılı Haziran ayı sonuna kadar stopaj aşamasında finansal gelirlerin vergilendirilmesinin uyumlu hale getirilecek,
- 2004 yılı için KİT'lerdeki istihdamı sınırlamaya yönelik taahhüde bağlı kalınacak,
- 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla geçerli olacak ve bütçe dışındaki özel hesapların ve ödeneklerin kaldırılmasını sağlayacak yasal düzenlemenin 2004 yılı Nisan ayı sonuna kadar TBMM'ye sunulacak,
- Sosyal güvenlik açıklarının sistemin sürdürülebilirliğini sağlayacak şekilde düzenlenecek,
- gelir performansında sürdürülebilir iyileşme sağlamak için vergi tabanını genişletecek ve kayıtdışı ekonominin büyüklüğünü azaltacak reformlar başlatılacaktır.
- Yüksek vergi oranlarından, bozucu etkileri olan vergi araçlarından ve bir defaya mahsus tedbirlerden mümkün olduğunca kaçınabilmek amacıyla vergi tabanı genişletilecek ve vergi idaresi iyileştirilecektir.
- 2005 yılında, maktu vergiler ve KİT fiyatları 2005 yılı program varsayımlarıyla uyumlu olacaktır
- Bütçe, gelir vergisinin en yüksek oranının yanı sıra, kurumlar vergisi oranını da azaltmaktadır. 2005 yılında gelirler, yapılan projeksiyonları aştığı takdirde, finansal aracılık vergilerinin düşürülmesi de dikkate alınacaktır.
- Kapsam ve uyumun iyileştirilmesi ve gelirlerin artırılması amacıyla, gelir vergisini reforma tabi tutacak yasa 2005 yılı Eylül ayına kadar Meclis'e sunulacaktır.
- Finansal aracılık hizmetlerinden alınan vergiler, program döneminde aşamalı olarak kaldırılacaktır.
- Vergi yapısını basitleştirecek, vergi tabanını genişletecek ve vergi politikalarını Avrupa Birliği uygulamalarına daha fazla yakınlaştıracak önemli değişikliklere imkan tanıyacak bir tablo oluşmaktadır.
- Kurumlar Vergisi, vergi oranının düşürülmesi ve vergi düzenlemelerindeki istihdamı desteklemeyen eğilimin kaldırılması da dahil olmak üzere, vergi indirim ve muafiyetlerinin aşamalı olarak kaldırılması suretiyle değiştirilecektir.
- Gelir vergisi sisteminin daha da uyumlaştırılması, basitleştirilmesi ve tabanının genişletilmesine yardım edecek şekilde, faiz ve sermaye kazançları, - devlet borçlanma senetlerini de içerecek şekilde- 1 Ocak 2006'dan itibaren, %15 oranında tek nihai stopaj vergisine tabi olacaktır.
- Gelir vergisi reformunun ilk aşaması tamamlanmış ve kurumlar vergisi reformu kanunlaşmıştır.
- Gelir vergisi reformunun verginin yapısını iyileştiren ilk aşamasının tamamlanmasının ardından, reformun ikinci aşamasına ilişkin bir tasarının Temmuz 2006 ortasına kadar hazırlanması ve bu tasarının Eylül 2006 sonuna kadar TBMM'ye sunulması planlanmaktadır.
- Kurumlar vergisi reform kanunu 21 Temmuz 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2006 mali yılı için geçerli olacak olan söz konusu reform verginin basit tek-oranlı yapısını korurken, oranını %30'dan %20'ye indirmektedir.
- Vergi tabanının genişletilmesi ve çarpıklıkların azaltılmasına yönelik genel hedefimizi desteklemek üzere, yeni bir

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi

defaya mahsus teşvikler ve sektörel bazda vergi indirimi uygulamalarından kaçınılacaktır.
- KDV iadesi alan firmalara yönelik vergi denetimleri artırılacak ve Fon'un teknik yardımı da dikkate alınarak, mevcut KDV iadesi sisteminin uygunluğu gözden geçirilecektir.

Kaynak: İsmail ŞİRİNER, Murat AYDIN, “Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı, 196, Ocak 2005, s. 200-201. ve IMF Niyet Mektupları ve Stand-by Anlaşmaları, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/iletisimgm/IMFNiyet.html>, Erişim: 09.11.2006 adresinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo incelendiğinde IMF'nin Türkiye üzerindeki vergilendirme yetkisi konusunda ne kadar etkili olduğu açık bir şekilde görülebilmektedir. Türkiye'nin taahhütleri arasında yer alan KDV oranı %2 oranında arttırılacak ve Gelir Vergisi sisteminin daha da uyumlaştırılması, basitleştirilmesi ve tabanının genişletilmesine yardım edecek şekilde, faiz ve sermaye kazançları, - devlet borçlanma senetlerini de içerecek şekilde - 1 Ocak 2006'dan itibaren, %15 oranında tek nihai stopaj vergisine tabi olacaktır sözleri bunu destekler nitelikteki çoğu örnekten ikisidir.

IMF'den borç alabilmenin ilk unsuru koşulların ülkelerce yerine getirilmesidir. Bu koşullar borç alan ülkelerin ekonomik ve hatta sosyal durumuna göre değişmektedir. Burada IMF'nin DB gibi bir kredi verme kurumu olmadığını belirtmek yerinde olacaktır. Kredi verme işlevi borç almak isteyen devletin IMF'nin öne sürdüğü koşulları yerine getirmesiyle gerçekleşebilmektedir. Kredi talep edildiğinde doğrudan doğruya bir nakit akımının oluşması olayı IMF ile çalışma koşullarında yoktur. DB'den en önemli farkı budur. IMF kredi talep eden ülkelere borç vermeden uzun bir inceleme dönemi geçmektedir. Bu dönem sonunda yapılması ön koşul olarak tanımlanan bazı taleplerde bulunur ki bu koşullar ülkelerin iç işleri dâhil, ekonomik ve sosyal reformların yapılmasını⁵⁰ ve son zamanlarda vergi politikasını da kapsamaktadır. Buradan vergi politikasından kasıt vergilendirme yetkisine IMF tarafından dolaylı bir şekilde müdahale edilmesidir.

Tüm bu açıklamalar sonucunda ulus devletlerin egemenlik alanları yani çalışmada belirtilen “*vergilendirme yetkisi*” ne tümüyle daralmakta nede tümüyle güçlenmektedir. Artık ulus devletlerin vergilendirme yetkileri yeni nitelikler kazanmaktadır. Burada önemli olan küreselleşme sürecinde, özellikle ulus devletlerin vergilendirme yetkilerini belirleyen esas unsurlardan birisi katılım-denetim ilişkisinin yönü olmaktadır. Uluslararası kuruluşlar bir taraftan katılımı teşvik etmekte, diğer taraftan da – Türkiye-IMF ilişkilerinde olduğu gibi – ciddi bir denetim mekanizması oluşturmaktadırlar. Bunun sonucunda da ulus devlet yapıları esnemektedir. Ulus devletler de katılım ile denetim arasında denge kuramadıkları takdirde vergilendirme yetkisi alanlarının daraldığını hissetmektedirler⁵¹.

V. SONUÇ

Bir devletin egemenlik gücünün en önemli göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisi, söz konusu devletin hukuk sistemi içinde korunarak devlete bağımsız vergi politikaları üretme ve uygulama sınırlarını göstermektedir. Günümüzde ise dünyada yaşanan dış ticaretin serbestliği, teknolojik gelişmeler ve faktör hareketliliği gibi küresel ve bölgesel hareketler devletleri uluslararası alanda birleşmelere ve andlaşma yapma yoluna itmektedir. Her birey gibi devletler de, gelirlerini arttırıp refah içinde yaşamlarını sürdürmek istemektedir. Küreselleşmenin olumlu yanlarından pay alarak gelirlerini arttırmak isteyen her devlet ekonomik ilişkilerde önemli bir paya sahip olan vergilendirme yetkilerini de arttırmaya çalışmaktadır. Ne var ki, küreselleşme, devletlerin egemenlik haklarına dayanan vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Küreselleşmenin olumsuz

⁵⁰ Hüseyin Perviz PUR, **Türkiye'nin Borç Prangası (1854-...) Duyunu Umumiye-IMF**, TÜRMOB Yayınları-280, Ankara, 2005, s. 369.

⁵¹ Ahmet DAVUTOĞLU, “Küreselleşme ve AB-Türkiye İlişkileri Çerçevesinde Ulusal Egemenliğin Geleceği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:20, 2003, s. 53.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

yanlarından biri olarak söz edebileceğimiz bu durum özellikle ulus devletler üzerinde zorlayıcı bir etki yapmaktadır. Genellikle gelişmekte olan ya da az gelişmiş devletlerin ekonomik yapılarını zedeleyen bu unsur, uluslararası andlaşmalarla bağlayıcılığını arttırmaktadır.

Devletler arası ya da uluslararası kuruluşlarla yapılan düzenlemeler, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ölçüsünde etkinliğini arttırmaktadır. Uluslararası kuruluşlara üyelik ve bu kuruluşlarda ki söz yetkisi de üye ülkenin ekonomik durumuyla doğru orantılı olmaktadır. Ekonomik gelişmenin sağlanmasını isteyen ve hızlı kalkınma politikalarını uygulayan gelişmekte olan ülkeler iradi olarak bu kuruluşlardan ekonomik, teknik vb. destek alma yoluna gitmektedirler. Uluslararası kuruluşlar bu mali destek öncesi ve desteğin sağlanması süresince ülke üzerinde gözetim, denetim ve önerilerde bulunmaktadır. Bu düzenleme ve tavsiyeler, ülkelerin en önemli gelir unsuru olan vergi politikaları üzerinde olmaktadır.

Ulus devletlerin küreselleşme ile birlikte karşılaştıkları ve bir sorun olarak tanımladıkları vergilendirme yetkisinin gönüllü veya zorunlu olarak sınırlandırılması, aslında ülkelerin mali egemenlik haklarını yitirmek istememelerinden kaynaklanmaktadır. Diğer bir deyişle her ulus devlet kendi sınırları içerisinde sınırsız bir şekilde uyguladığı vergilendirme yetkisini uluslararası bir boyuta nasıl taşıyabileceği sorusuna cevap aramaktadır. Vergilendirme yetkisi açısından bakıldığında ülkelerin, küreselleşme ile birlikte ekonomik ve mali düzenlemeler için uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği içerisine girmek zorunda oldukları, bu sebeple de yetkilerini tamamen devretmeseler bile sınırlandırmak zorunda kaldıkları görülmektedir.

KAYNAKÇA

- ARIKAN Zeynep, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 1994.
- AY Ahmet, YAPAR Sinem, “Dünya Ticaret Örgütü Tarım Anlaşması ve Türkiye”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13, Konya, 2005.
- AYDIN Murat, ŞİRİNER İsmail, “Küreselleşme Kıskaçında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005.
- BALCI A. Bayazıt, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:263, Temmuz 2003.
- BALCI A. Bayazıt, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III”, **Vergi Dünyası**, Sayı:265, Eylül 2003.
- BİLİCİ Nurettin, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, 1984.
- ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇIPLAK Uğur, YÜCEL M. Eray, “İthalatta Koruma Önlemleri ile Tarım ve Gıda Fiyatları”, Araştırma Genel Müdürlüğü Çalışma Tebliği No: 04/01, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Ocak 2004.
- DAVUTOĞLU Ahmet, “Küreselleşme ve AB-Türkiye İlişkileri Çerçevesinde Ulusal Egemenliğin

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: *Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi*

- Geleceği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:20, 2003.
- DEAK Daniel, “Right To Right Tax Laws”, **Intertax**, Volume:28, Issue:3, 2000.
- DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Mali Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000.
- DTM, Çok Taraflı Ticaret Sistemi Ve DTÖ: Gatt Sistemi, <http://www.foreigntrade.gov.tr/anl/DTO/GATT-ILKE.htm#1>, Erişim: 09.10.2006.
- DTM, “VII. Türkiye’nin Uluslararası Entegrasyonlara Katılımı”, <http://www.dtm.gov.tr/Ekonomi/75yilbk/trkulus.htm>, Erişim: 13.01.2006.
- ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., Ankara, 1953.
- GROSS Jakob B., “OECD Defensive Measures Against Harmful Tax Competition Legality Under WTO”, **Intertax**, Volume:31, Issue:11, 2003.
- GÜMÜŞ Erhan, “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005.
- HEKİMOĞLU Mehmet Merdan, “Avrupa Birliği Hukuku ve 1982 Anayasası’na Göre Egemenlik”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:6, 2003.
- IMF, <http://www.imf.org/external/work.htm>, Erişim: 07.10.2006.
- IMF Niyet Mektupları ve Stand-by Anlaşmaları, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/iletisimgm/IMFniyet.html>, Erişim: 09.11.2006.
- İGEME, <http://www.igeme.org.tr/tur/sss/sss.htm>, Erişim: 12.01.2006.
- KARLUK S. Rıdvan, **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- KOSGEB, **OECD’nin Yapısı ve Üyesi Ülkelerin Bilgi Profilleri**, Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkez Müdürlüğü, Mart 2004, Ankara.
- KÜÇÜKKOCAOĞLU Güray, International Monetary Fund, World Bank, Eximbank, OECD, OPEC, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/fnpazpazartesi19.doc>, s.3, Erişim: 27.10.2006.
- KÜTÜKÇÜ Abdullah, “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:207, Kasım 1998.
- NAS Adnan, “2007’ye Girerken Ekonomide Gelişmeler ve Türk Vergi Rejimi”, PWC Türkiye V. Çözüm Ortaklığı Platformu, Aralık 2006, <http://www.vergiportali.com/doc/21122006ANSUNUM.pdf>, Erişim:14.01.2006.
- NEGRİ Toni, “Siyasal Alanın Krizi”, http://www.korotonomedia.net/otonomi/SAK_Negri.html, Erişim: 13.11.2006.
- OECD, **The 2005 Update To The Model Tax Convention, 15 March 2004**, <http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf>, Erişim:17.10.2006.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilemiş 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

Aylin İDİKUT ÖZPENÇE- Özay ÖZPENÇE: Küreselleşen dünyada uluslararası Kuruluşların vergilendirme yetkisi

- ÖZ Ersan, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- ÖZEN Ahmet, ÖZPENÇE Özay, “Osmanlı İmparatorluğu’nda ve Türkiye Cumhuriyeti’nde Borçlanma Politikaları ve Sonuçları”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:8, Sayı:100, Nisan 2006.
- PEHLİVAN Osman, **Uluslararası Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2002.
- PUR Hüseyin Perviz, **Türkiye’nin Borç Prangası (1854-...) Duyunu Umumiye-IMF**, TÜRMOB Yayınları-280, Ankara, 2005.
- SARAÇ Özgür, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos 2006.
- SARAÇOĞLU Fatih, **Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2006.
- SEMERCİGİL Murat, “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye’nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:21, Mayıs 1983.
- ŞİRİNER İsmail, AYDIN Murat, **“Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı, 196, Ocak 2005.
- TEKBAŞ Abdullah, “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:172, Ocak 2003.
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir, 2006.
- TOSUNER Mehmet, ÖZ Ersan, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan 2004.
- TUNCER Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
- Türkiye Bankalar Birliği, <http://www.tbb.org.tr/turkce/rapor.doc>, Erişim: 25.10.2006.
- YALTI Billur, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları: 357, İstanbul, 2003.
- YALTI SOYDAN Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım, Yayın no:581, İşlet. Ekon. Dizisi:55, İstanbul, Temmuz 1995.